

Přípomínky Komory auditorů ČR k návrhu novely vyhlášky MF ČR č. 500/2002 Sb.

Velmi si vážíme možnosti vyjádřit se k návrhu novely výše uvedené vyhlášky a předkládáme Vám naše připomínky. Zároveň uvádíme okruhy problémů, které je vhodné řešit v rámci českých účetních předpisů. Dále si dovoluujeme upozornit na skutečnost, že Komora auditorů České republiky se podílela na koncipování připomínek v rámci procesu úpravy českých účetních standardů pro podnikatele a námětů na změny prováděcích vyhlášek, jež byly zaslány jménem Národní účetní rady řediteli odboru účetnictví a auditu, Ing. Petru Plesnivému, dne 17. 10. 2007. Všechny uvedené připomínky považujeme za hodné zřetele.

Přípomínky k jednotlivým ustanovením

§ 1

Nová úprava vymezení obsahuje pod písm. a) i pod písm. b) shodně, že vyhláška upravuje „účetní metody“.

§ 2 odst. 2

Vzhledem k významné změně definice finančních institucí v navrhované vyhlášce č.501/2002 Sb., doporučujeme tento odstavec doplnit: „Účetní jednotky, na něž se nově vztahuje jiná vyhláška než je vyhláška č. 500/2002 Sb., se řídí přechodnými ustanoveními příslušné vyhlášky.“

§ 4 odst. 5

Zvážit přístup ke srovnatelnosti ve smyslu vydané interpretace Národní účetní rady I-11 „Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů“.

§ 6 odst. 2b

Tento bod na konci doplnit: „... pokud se na něj nevztahuje ustanovení bodu 9.“...

§ 6 odst. 3 e)

Projektové jednotky snížení emisí a ověření snížení emisí – neprovádět vykázání bezúplatně přidělených projektových jednotek do rozvahy společnosti, protože dochází k nadhodnocení strany aktiv i pasiv, přidělené limity, povolenky, projektové jednotky snížení emisí evidovat na podrozvahových účtech; v rozvaze ponechat nakoupené.

Totéž se týká emisních povolenek obecně a preferenčních limitů.

§ 6 odst. 9

Vymezit pojem software pro řízení technologií; lze vázat i na zahrnutí software do ceny dodávaného předmětu.

§ 7 odst. 3b.

Je ještě nějaký důvod pro to, aby v účetnictví byl drobný předmět z drahého kovu sledován jako dlouhodobý majetek?

§ 7 odst. 6b

Totéž platí pro umělecká díla, pokud nejsou kulturní památkou.

§ 7 odst. 7 a)

Upozorňujeme na praktický problém spojený s tím, jak účetní jednotka prokáže, že se prokazatelně stane nájemcem pořizovaného dlouhodobého hmotného majetku nebo jeho příslušné části.

§ 7 odst. 11

Závěrečná věta umožňuje, aby předměty, které sice u předchozího majitele byly uvedeny do užívání, ale schopnost užívání ztratily, byly z posuzování této schopnosti vyřazeny. Proto by ji bylo vhodné upravit, např. připojením dovětky: „... užívání, nebyly z užívání vyřazeny, či nejsou v takovém stavu, aby byly beze změny užívání schopny a nevyžadují montáž u nabyvatele.“

§ 9 odst. 1

Doplnění, upřesnění písmena g) lze považovat vzhledem k písmenu f) za nadbytečné; lze postupovat např. tak, že písmeno f) přesunout až na závěr, tj. při zařazení nástrojů, jak je navrhováno dále, jako písmeno ch); tento návrh již neřeší problém nástrojů; lze navrhnout doplnit nové písmeno f) „nástroje, pokud jejich cena nebyla zahrnuta do ceny současně dodávaných hmotných věcí, k jejichž provozu slouží“.

§ 9 odst. 5

Navrhovaný doplněk zrušit – takováto zvířata jsou vlastně „výrobkem“ (viz § 21a) a ten do zboží nepatří (nelze předpokládat, že zvířata jsou přemísťována do vlastních prodejen). Ve zboží ponechat pouze zvířata, která se nakupují a prodávají osobou, která je k tomu oprávněná.

§ 9 odst. 7

Konec navrhovaného znění upravit: „... včetně takového ocenění zásob, které odpovídá § 25 zákona.“ Proč je účetní metoda zahrnuta pod obsahové vymezení některých položek rozvahy (bilance)?

§ 10 odst. 1, obecně ke všem paragrafům, které řeší dlouhodobé/krátkodobé pohledávky a závazky

Doporučujeme řešit vymezení podle Čl. 9 směrnice 78/660/EHS v platném znění (odděleně se uvádějí částky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku a delší než jeden rok). Stále není jasně definováno, zda obchodní pohledávky (obdobně i závazky) vůči spřízněným osobám patří do položky C.II.1, nebo některé příslušné další položky.

§ 10 odst. 7

Návrh na doplnění: „...delší než jeden rok, které nejsou k okamžiku, v kterém je účetní závěrka sestavována, doloženy veškerými ...“.

§ 13 odst. 1

Doplnit na konec odstavce: „...je skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy ...“

Obecná připomínka: dle současných pravidel je problém ve vymezení okamžiku, ve kterém začíná a končí účtování o pohledávce (závazku), dohadné položce a časovém rozlišení.

§ 14 odst. 2

Definovat, ve kterém okamžiku má být účtováno (v okamžiku rozhodnutí kompetentního orgánu, zápisu v obchodním rejstříku, pokud tomuto zápisu podléhá či jindy).

§ 27

Z formulace nové úpravy dotací není zřejmé, zda se jedná o dotace k cenám, mělo by být přesně specifikováno. Doporučujeme v rámci vyhlášky detailnější řešení účetních metod a hlavních zásad souvisejících s účtováním a vykazováním dotací.

§ 39 odst. 9

Doporučujeme, aby u novelizovaného § 39 odst. 9 nebyly uváděny pouze odkazy na Směrnici Evropského parlamentu a rady 2006/43/ES, ale aby zde byly přesně vysvětleny jednotlivé pojmy:

- statutární auditor, auditorská společnost
- statutární auditor – doporučujeme odkaz na zákon o auditorech
- auditorská společnost – též doporučujeme odkaz na zákon o auditorech

Povinný audit účetní závěrky – zde je odkaz na právo EU, nicméně právo EU uvádí, že audit je prováděn dle vnitrostátních právních předpisů, proto se domníváme, že odkaz na evropskou legislativu je v tomto konkrétním případě spíše nedostatečný, doporučujeme odkázat na § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a příslušné úpravy novelizovaného zákona o auditorech.

Domníváme se, že by bylo vhodné jasněji vymezit pojem – jiné ověřovací služby.

Je nezbytné upřesnit, do kterého období se mají zahrnovat náklady na služby, neboť nemusí být jejich výše známá při zpracování účetní závěrky.

§ 39 odst. 10

Nově doplňovaný text je sice citací ze směrnice EU, je však nezbytné posoudit, zda se nejedná o duplicitní vyjádření ustanovení, které je uvedeno v § 39 odst. 7.

Pokud nejde o duplicitu, považujeme za vhodné zpracovat do národních pravidel přesnější specifikaci, než obsahuje směrnice EU, v případě požadavku na charakter a obchodní účel operací účetní jednotky, které nejsou zahrnuty v rozvaze.

§ 39 odst. 11

„V další části přílohy uvede účetní jednotka transakce, které účetní jednotka uzavřela se spřízněnou stranou, včetně objemu takových transakcí, povahy vztahu se spřízněnou stranou a ostatních informací o těchto transakcích, které jsou nezbytné k pochopení finanční situace účetní jednotky, pokud jsou tyto transakce významné a nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek; informace o jednotlivých transakcích lze seskupovat podle jejich charakteru s výjimkou případů, kdy jsou samostatné informace nezbytné k pochopení dopadu transakcí se spřízněnou stranou na finanční situaci účetní jednotky; výraz „spřízněná strana“ má stejný význam jako v mezinárodních účetních standardech přijatých v souladu s nařízením (ES) č. 1606/2002.“

Přípomínky:

1. Návrh vyhlášky se odkazuje v určitých odstavcích na směrnice EHS. Např. v odst. 11 na nařízení (ES) č. 1606/2002. Dále se v textu vyskytují informace o CELEXových číslech směrnic, ale vlastní návrh odkazy na ně neobsahuje. Navrhujeme proto, aby vyhláška neodkazovala na směrnice Evropského společenství, ale aby vysvětlovala (viz také níže) jednotlivé pojmy, na které se odkazuje.

2. Odstavec 11 požaduje, aby byly uvedeny jen ty transakce, které jsou významné a nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek. Jakým způsobem potom budou řešeny transakce, které jsou významné a jsou uzavřeny za běžných tržních podmínek? Navrhujeme podtrženou část citovaného textu změnit.

Výraz spřízněná strana je odkazován na nařízení (ES) č. 1606/2002, které dále odkazuje na mezinárodní účetní standardy. Pojem spřízněná strana je definován v IAS 24, odstavci 9. Doporučujeme vysvětlit pojem spřízněná strana.

§ 39 odst. 13

Za vhodné považujeme upřesnit, co je míněno pod pojmem zeměpisné umístění trhů – tj. např. dle krajů v ČR, nebo světadílů?

§ 47 odst. 1

Zvážit přístup k ostatním vyvolaným nákladům (viz § 29 ZDP pro rok 2008: *Součástí vstupní ceny hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c) jsou i výdaje (náklady) na vyvolanou investici, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí výdaje (náklady) vynaložené na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiného subjektu a podmiňujícího funkci nebo užívání hmotného majetku uvedeného v § 26 odst. 2 písm. b) a c).*)

Řešit systematicky přístup k výpůjčním nákladům. Řešit ocenění majetku získaného převodem od jiného právnické osoby, na nějž byla poskytnuta dotace (od subjektu, kde se dotace při pořízení neodčítá, kde se odčítá).

§ 49 odst. 3

Co je míněno analytickým účtem, zda skladová karta (viz ČÚS 015 bod 5.4) nebo analytický účet jako takový (viz § 46 odst. 2 vyhlášky)? Nutno řešit koncepčně v celé vyhlášce, v českých účetních standardech.

§ 49 odst. 5

3. věta úvodu odstavce – od čeho jsou body a), b) c), obzvláště c) odchylně?

Ocenění vlastními náklady na základě kalkulace stanovené účetní jednotkou může být vnímáno jako příliš obecná definice, která již účetním jednotkám nevymezuje žádná pravidla pro ocenění vlastní výroby.

§ 49 odst. 7

Jak se budou oceňovat vratky z reklamací?

§ 50

Vynecháním slova „přímé“ věta znamená, že do ceny patří veškeré náklady, které s pořízením pohledávky souvisí, třeba úroky z úvěru, který byl za účelem pohledávky, kurzové rozdíly atd. Je to záměrem zákonodárce?

§ 53

Doporučujeme stanovit oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty u derivátů k obchodování přímo ve vyhlášce, nikoliv odkazem.

§ 56

Způsob stanovení odpisů je zcela ponechán (s výjimkou odst. 5) na účetní jednotce. Kromě toho, že se požaduje odpisovat postupně v průběhu používání majetku, není žádná jiná podmínka, třeba, že by odpisy měly odpovídat trvalému opotřebení, natož aby při jejich tvorbě byly vzaty v úvahu náklady na likvidaci a možný dosažitelný výnos z likvidace. Věta o odpisování v průběhu používání též navrhuje k tomu, že do předpokládané doby používání je třeba brát i dobu, o kterou bude použitelnost předmětu prodloužena opravami, i když dopředu leckdy nelze předvídat, že opravy prodlužující použitelnost budou vůbec provedeny.

Rovněž by stálo za úvahu, zda by nemělo být připuštěno samostatné odpisování dílů jednoho předmětu.

Není zmíněn odpisový plán. Ten požaduje zákon, aniž by definoval obsah tohoto pojmu.

Požadavek sestavovat (každoročně zákon neuvádí) odpisový plán jako souhrn budoucích předpokládaných odpisů je pro většinu účetních jednotek zbytečný, ale je v zákoně. Proto by v tomto paragrafu mohlo být uvedeno, že odpisový plán obsahuje alespoň pravidla pro stanovení účetních odpisů dle jednotlivých druhů odpisovatelného majetku.

Dále platí připomínka týkající se prokazování shodná s připomínkou uvedenou u § 7 odst. 7 písm. a).

Doporučujeme na konci věty v odst. 4 nahradit formulaci: „...a předpokládaného počtu let používání tohoto majetku.“ formulací „...a předpokládaného počtu let chovu těchto zvířat.“

§ 57 odst. 6

Zákon požaduje inventarizaci majetku a závazků, o rezervách či jiných aktivech nebo ostatních jiných pasivech se nezmiňuje, takže vyhláška zde stanoví zřejmě bohužel povinnost, kterou nestanoví zákon. S návrhem MF však souhlasíme.

§ 59

Doporučujeme řešit otázku postupu v případě, kdy účetní jednotka vzhledem k zásadě opatrnosti neúčtovala o odložené daňové pohledávce, ani ji nevykazovala, jen uváděla situaci v příloze, poté je vypočten odložený daňový závazek (viz interpretace NÚR I-9 „Odložená daň – první vykazání“). Zvážit formulaci § 59 odst. 1 ve vazbě na § 18 odst. 3 zákona v tom smyslu, zda účetním jednotkám, které dobrovolně volí plný rozsah účetní závěrky nevzniká povinnost vykazovat odloženou daň.

§ 60 odst. 4

Není zřejmé, proč se odstavec zrušuje.

§ 62 odst. 6 písm. c)

Doporučujeme ověřit požadavek na úředně ověřené překlady dokumentů dle směrnic EU, nepožaduje-li směrnice, zrušit.

§ 67 písm. e)

Konsolidovaná příloha obsahuje povinnou informaci o ziscích a ztrátách z prodeje zásob a dlouhodobého majetku mezi účetními jednotkami konsolidačního celku, která je při větším počtu jednotek konsolidačního celku nepřehledná a pro uživatele tudíž nemá dostatečnou vypovídací hodnotu, proto jej doporučujeme vypustit.

§ 67 písm. l)

Účetní jednotka uvede v příloze ke konsolidované účetní závěrce odděleně informace o celkové odměně účtované za účetní období statutárním auditorem či auditorskou společností, jak mají být informace uvedeny odděleně dle společností konsolidačního celku nebo dle činností, které statutární auditor či auditorská společnost poskytla?

§ 67 písm. m)

Jedná se o transakce v rámci konsolidačního celku či vůči třetím stranám?

§ 67 písm. n)

Neodkazovat na mezinárodní účetní standardy, ale definovat termín „spřízněná strana“ pro potřeby vyhlášky.

Body neřešené vyhláškou č. 500/2002 Sb.:

Systém připomínkového řízení (nejprve návrhy na změny českých účetních standardů; nebylo však dáno k dispozici vyhodnocení připomínek zaslaných Národní účetní radou, na nichž se KAČR aktivně zúčastnila) neumožňuje posoudit provázanost ustanovení zákon – vyhláška – české účetní standardy.

Proto si dovoluujeme jen v bodech připojit některé podstatné postřehy:

1. Pokud se jedná o dotace, upozorňujeme na problém, který vnáší do této problematiky novela vyhlášky č. 323/2002 Sb., kdy podle našeho názoru dochází nahrazením pojmu dotace pojmem transfer k možnému rozšíření o příspěvky a dary (§ 2 odst. 3 citované vyhlášky o rozpočtové skladbě). Vzhledem k tomu, že se jedná o vyhlášku ministerstva financí, považujeme za vhodné zkoordinovat věcný obsah vyhlášky s metodou účtování v jednotlivých účetních jednotkách a zpracování případných návrhů novel prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví.
2. Doplnit ocenění finančních investic, a to v případě jejich získání jako protihodnoty nepeněžního vkladu.
3. Opravné položky k aktivu v cizí měně řešit stejně jako u bank (501/2002 Sb., § 74).
4. Osoby jednající ve shodě řešit stejně jako u bank (viz ČÚS 109, bod 7).
5. Doplnit, že výzkum není nehmotným majetkem.
6. Uvést podmínky, kdy lze aktivovat vývoj ve vlastní režii.
7. Zejména při převezech investičního majetku pořízeného z dotací je zřejmá neprovázanost, nekoncepční přístup k použitým účetním metodám u jednotlivých typů účetních jednotek. Je nezbytné řešit ve vazbě na oceňování a vykazování v rozvaze.
8. Jsou nákladem s pořízením související i výpůjční náklady (nejen úroky) nebo náklady související se zajištěním financování investice?
9. Definovat okamžik realizace, tj. vznik výnosu.
10. Za vhodné považujeme posoudit, jaký kurz má být použit v rámci konsolidace (v případě standardu č. 020 bod 4.2.1, praktické je: pro výkaz zisku a ztráty – k dané transakci, ale z hlediska praktického lze použít i průměrný pro rozvahu – kurz platný ke dni, ke kterému je sestavena účetní závěrka).

Budete-li chtít tyto návrhy projednat, kontaktujte, prosím, předsedkyni výboru pro metodiku doc. Ing. Hanu Březinovou, CSc. (tel. 221 505 400).